

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA**

**CENTRO SÓCIO-ECONÔMICO**

**DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO**

**AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO EMPRESARIAL ATRAVÉS  
DE MEDIDAS FINANCEIRAS E NÃO-FINANCEIRAS**

**ANA PAULA JACQUES**

**Florianópolis**

**agosto de 2000**

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA

CENTRO SÓCIO-ECONÔMICO

DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO EMPRESARIAL ATRAVÉS DE MEDIDAS  
FINANCEIRAS E NÃO-FINANCEIRAS

Trabalho de Conclusão de Curso submetido ao departamento de Ciências Contábeis,  
do Centro Sócio-Econômico, da Universidade Federal de Santa Catarina, como requisito  
principal para obtenção do grau de bacharel em Ciências Contábeis.

Acadêmica: Ana Paula Jacques

Orientador: Prof. Nivaldo João dos Santos, M. Sc

Florianópolis

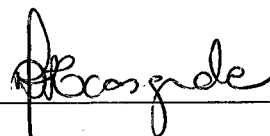
agosto de 2000

# AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO EMPRESARIAL ATRAVÉS DE MEDIDAS FINANCEIRAS E NÃO FINANCEIRAS

Autora: Acadêmica ANA PAULA JACQUES

Esta monografia foi apresentada como trabalho de conclusão do Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina, obtendo a nota média de 9,0 atribuída pela banca constituída pelos professores abaixo nomeados.

Florianópolis, junho de 2000.



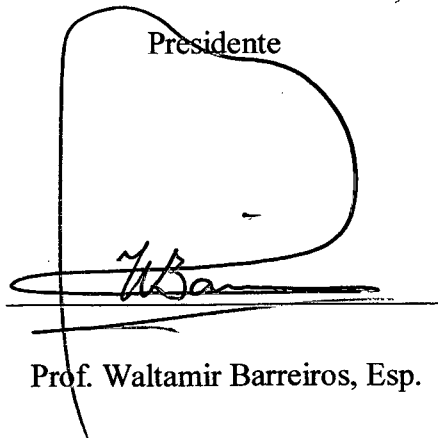
Prof. Maria Denize Henrique Casagrande, M. Sc  
Coordenadora de Monografia do CCN

Professores que compuseram a banca:

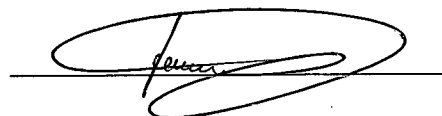


Prof. Nivaldo João dos Santos, M. Sc

Presidente



Prof. Waltamir Barreiros, Esp.



Prof. Luiz Alberton, M. Sc

## AGRADECIMENTOS

Meus sinceros agradecimentos, ao nosso bom *Deus*, eterno e grandioso, pelo que tem feito em minha vida, por sua poderosa mão que tem me guardado e guiado nesta caminhada, e pela graça de ter permitido que alcançasse mais esta vitória.

Aos professores que de uma maneira ou outra contribuíram e possibilitaram que eu tivesse a oportunidade de adquirir novos conhecimentos. Principalmente ao professor Nivaldo, pela orientação e compreensão durante o período de desenvolvimento deste trabalho.

Minha imensa gratidão ao meu esposo e grande amigo Cleber, por seu carinho e companheirismo.

A todos familiares, especialmente aos meus pais por tudo que me ensinaram, pelo apoio e a presença constante em minha vida, afinal esta conquista também é de vocês.

Aos amigos, pelo apoio moral, compreensão e por terem torcido por mim, principalmente às minhas amigas Carla e Janaina, um presente que recebi neste curso foi a sincera amizade de vocês.

Enfim, a todos aqueles que de alguma forma contribuíram na execução do presente trabalho, o meu muito obrigado pela compreensão e dedicação que a mim foi dispensada.

*Dá instrução ao sábio, e  
ele se fará mais sábio; ensina ao  
justo, e ele crescerá em  
entendimento. O temor do Senhor  
é o princípio da sabedoria.*

*Prov. 09:09-10*

## SUMÁRIO

|              |    |
|--------------|----|
| RESUMO ..... | 08 |
|--------------|----|

### 1 - INTRODUÇÃO

|                                    |    |
|------------------------------------|----|
| 1.1 – Considerações iniciais.....  | 09 |
| 1.2 – Tema .....                   | 11 |
| 1.3 – Problema .....               | 11 |
| 1.4 – Justificativa .....          | 12 |
| 1.5 – Objetivos .....              | 14 |
| 1.5.1 – Objetivo geral.....        | 14 |
| 1.5.2 – Objetivos específicos..... | 14 |
| 1.6 – Metodologia .....            | 15 |

### 2 – REVISÃO BIBLIOGRÁFICA

|   |    |
|---|----|
| 2.1 – Avaliação de Desempenho Empresarial ..... | 17 |
| 2.2 – O papel da Gestão Empresarial .....       | 20 |
| 2.3 – Estilos de Gestão Empresarial .....       | 21 |

### **3 – MEDIDAS DE AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO**

|   |    |
|---|----|
| 3.1 – Estabelecendo Medidas .....                             | 23 |
| 3.2 – Medidas Financeiras de Avaliação de Desempenho.....     | 24 |
| 3.3 – Medidas Não-Financeiras de Avaliação de Desempenho..... | 26 |
| 3.4 – Medição do Desempenho Empresarial .....                 | 29 |
| 3.4.1 – Eficácia.....   | 29 |
| 3.4.2 – Eficiência.....                                       | 29 |
| 3.4.3 – Qualidade.....  | 30 |
| 3.4.4 – Produtividade.....                                    | 31 |
| 3.4.5 – Qualidade de vida no trabalho.....                    | 31 |
| 3.4.6 – Inovação.....   | 31 |
| 3.4.7 – Lucratividade.....                                    | 32 |
| 3.5 – Medidas e indicadores não-financeiros.....              | 32 |
| 3.6 – Balanced Scorecard.....                                 | 33 |

|                                       |           |
|---------------------------------------|-----------|
| <b>4 – CONSIDERAÇÕES FINAIS .....</b> | <b>35</b> |
|---------------------------------------|-----------|

|   |           |
|---|-----------|
| <b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....</b> | <b>36</b> |
|---|-----------|

## **RESUMO**

O objetivo principal desta monografia é demonstrar a importância da utilização de medidas financeiras e não financeiras na elaboração de avaliações de desempenho empresarial, não analisando-as de forma separada mais sim como medidas inter-dependentes e importantíssimas para a sobrevivência das empresas nesta era de rápidas mudanças, onde a informação é a arma principal, para que as mesmas enfrentem a competição do mundo globalizado.

As medidas financeiras são indispensáveis, em virtude de medirem os resultados e proporcionarem uma relação direta com as metas propostas pela empresa, porém inadequadas para serem utilizadas isoladamente no sentido de avaliar e orientar o caminho da organização dentro de ambientes competitivos, com isso intensifica-se a importância do uso de medidas ou indicadores não-financeiros, uma vez que tendem a captar o progresso e a elevar o grau de aperfeiçoamento das empresas, levando-as conseqüentemente ao sucesso.

Existe assim necessidade de uma ampliação das demonstrações contábeis, incorporando assim, os ativos intangíveis e intelectuais de uma empresa, como produtos e serviços de alta qualidade, funcionários motivados e habilitados, processos internos eficientes e consistentes, e clientes satisfeitos e fiéis. Pois o profissional contábil deve ter como desafio principal de sua função, proporcionar informações úteis e relevantes que facilitarão encontrar as respostas certas, nas tomadas de decisões empresariais.



# 1 – INTRODUÇÃO

## 1.1 – Considerações Iniciais

A realidade empresarial dos dias atuais tem exercido uma grande influência sobre o uso das informações nos processos de gestão. Num esforço de tentar captar a essência de seu desempenho, muitas empresas estão criando novos sistemas de avaliação de desempenho, que incluem um amplo conjunto de medidas financeiras e não-financeiras.

Segundo SHANK e GOVINDARAJAN (1995:176) *“Para elaboração de uma avaliação empresarial podem-se utilizar medidas quantitativas e qualitativas, ou financeiras e não-financeiras.”*

O custo-padrão e o orçamento (medidas financeiras), são variáveis muito utilizadas no controle econômico-financeiro das atividades e na avaliação do desempenho global. Porém, ao utilizar-se somente destas medidas, diminui-se a importância de outros fatores-chaves, tais como, produtividade, qualidade no atendimento e no produto, entre outros que são considerados medidas não- financeiras de desempenho.

As medidas financeiras e não-financeiras auxiliam a empresa a alcançar seus objetivos estratégicos. McGEE e PRUSSAK (1994:184) afirmam que *“as avaliações de desempenho constituem o conjunto integrado de avaliações e processos de gestão que ligam a estratégia à execução”*.

As estruturas administrativas e de produção de uma empresa são formadas por diversos grupos (trabalhadores, fornecedores, etc.), cujas atividades estão intimamente interligadas. O bom funcionamento de uma organização depende do conjunto de relações que ocorrem em seu meio e com os diversos elementos envolvidos. Para um maior entendimento

destas relações deve-se, primeiramente, distinguir qual o estilo de liderança utilizado na organização.

FIGUEIREDO e CAGGIANO (1992:239) comparam os estilos de liderança e pode-se observar, que a maneira como está sendo liderada a organização, interfere em todo o seu desenvolvimento. Pois, somente haverá a adoção de estratégias empresarias que os gestores acharem necessárias, ou seja, as que em sua visão proporcionarem um melhor resultado, tanto na área financeira, como também na área não-financeira, obtendo assim crescimento total da empresa.

Em qualquer atividade empresarial a função da contabilidade é fundamental para que a empresa sobreviva, pois existe a necessidade do controle de ativos, dívidas e negociações com terceiros.

CREPALPI(1997:90-95) relata que desde os primeiros registros históricos verifica-se que as civilizações antigas já possuíam um esboço de técnicas contábeis, pois a contabilidade é uma das ciências mais antigas do mundo.

Em 1494 o Frei Luccas Pacioli publica em Veneza a obra *Summa de arithmetica, geometria, proportioni et proportionalita* (um dos primeiros impressos , logo após a invenção da imprensa). Descrevendo um método empregado por mercadores de Veneza no controle de suas operações, posteriormente denominado “método das partidas dobradas”.

Nos séculos seguintes a Contabilidade expandiu-se, sendo muito utilizada por Instituições como o Estado e a Igreja, tornando-se um importante instrumento no desenvolvimento do capitalismo. Porém, naquela época as informações ficavam restritas ao empreendimento, uma vez que os dados contábeis eram considerados sigilosos. Possibilitando assim, um desenvolvimento da ciência, por não existir troca de idéias entre os profissionais.

Com o decorrer do tempo , a contabilidade passou a ser considerada também como um importante instrumento para a sociedade.

Para CREPALDI (1995:97)

A ampliação do leque dos usuários potenciais da contabilidade decorre da necessidade de uma empresa evidenciar suas realizações para a sociedade em sua totalidade. Antigamente, a contabilidade tinha por objetivo informar ao dono qual foi o lucro obtido numa empreitada comercial. No capitalismo moderno, isso somente não é suficiente. Diante deste quadro, pode-se afirmar que o grande objetivo da contabilidade é planejar e colocar em prática um sistema de informações para uma organização, com ou sem fins lucrativos.

Com o advento da Terceira Revolução Industrial, comumente chamada de Era da Informática, foi facilitada a elaboração dos serviços contábeis, tornando-os mais rápidos e confiáveis. Proporcionando maiores oportunidades aos contadores para produzirem mais informações gerenciais e melhores condições de participação mais ativa no processo decisório nas empresas.

## **1.2 – Tema**

O tema deste trabalho busca enfatizar a importância da elaboração de avaliações de desempenho empresarial, utilizando medidas financeiras e não-financeiras.

## **1.3 – Problema**

A problemática deste projeto é demonstrar a importância da utilização de medidas financeiras e não-financeiras na elaboração de avaliações de desempenho empresarial.

Segundo KAPLAN e NORTON (1997:07) os métodos existentes para avaliação de desempenho empresarial, em geral apoiados nos indicadores contábeis e financeiros, estão se tornando cada vez mais obsoletos. Eles acreditam que depender de medidas de desempenho consolidadas, baseadas em dados financeiros, acaba prejudicando a capacidade das empresas de criar valor econômico para o futuro.

CREPALDI (1998:20) considera que:

Os sistemas de contabilidade gerencial das empresas são inadequados para a realidade atual. Nessa era de rápidas mudanças tecnológicas, de vigorosa competição global e doméstica, há uma enorme expansão da capacidade de processamento das informações, os sistemas de contabilidade gerencial estão deixando de fornecer informações úteis, oportunas para as atividades de controle dos processos, avaliações do custo dos produtos e de desempenho.

Desta forma as informações fornecidas pelos contadores não devem utilizar como enfoque somente dados financeiros, mas sim demonstrar uma visão geral das atividades da empresa e observar de forma minuciosa as medidas não-financeiras, que ainda são pouco exploradas, devido a sua difícil mensuração em valores monetários e suas ligações com o lucro da empresa.

#### **1.4 - Justificativa**

Este trabalho é de grande relevância, pois busca demonstrar o papel do contador na utilização de medidas financeiras e não-financeiras na elaboração de avaliações de desempenho.

Segundo CREPALDI (1998:19), o contador gerencial é definido pelo IFAC – International Federation of Accounting (Federação Internacional de Contabilidade) – como o profissional que: *“... identifica, mede, acumula, analisa, prepara, interpreta e relata informações (tanto financeiras quanto operacionais) para uso da administração de uma empresa, nas funções de planejamento, avaliação e controle de suas atividades e para assegurar o uso apropriado e a responsabilidade abrangente de seus recursos.”*

O contador gerencial, segundo CREPALDI (1998:20), deve esforçar-se ao máximo para assegurar que a administração tome as melhores decisões estratégicas para longo prazo. Tendo como desafio principal de sua função, proporcionar informações úteis e relevantes que facilitarão encontrar as respostas certas sobre o que deve ser feito de imediato e quais as decisões que trarão resultados em longo prazo.

Para McGEE e PRUSAK(1994:180), avaliar ou medir o desempenho de uma organização é evidenciar os pontos que possam gerar maiores possibilidades de mercado ou detectar possíveis desajustes organizacionais. Buscando novas fontes de informação sobre os fatores-chaves que contribuem para o sucesso.

Dentre estes fatores-chaves estão as medidas financeiras, cuja observação dos valores facilita sua mensuração, sendo estas as medidas mais utilizadas e conhecidas para a avaliação. Porém FIGUEIREDO e CAGGIANO (1992:239) alertam que *“seus dados refletem os resultados das decisões passadas, e não quais as atitudes necessárias para sobreviver no ambiente competitivo da atualidade”*.

Já as medidas não-financeiras, segundo FIGUEIREDO e CAGGIANO (1992:240), tentam reafirmar o princípio de ser direcionado pelas operações, observando imperativos essenciais, como: satisfação do cliente, excelência de fabricação, liderança de mercado, qualidade, confiabilidade, capacidade de resposta ao cliente e liderança tecnológica. Muitos fatores críticos de sucesso não se baseiam somente em considerações de custo. Por isso, o sistema de custo padrão, com sua destacada ênfase financeira, não pode ser considerado como a base única em um bom sistema de controle dentro das organizações.

Outro ponto muito importante que se deve destacar, é o estilo de liderança adotado, bem como suas apreciações e relações interpessoais, pois disto depende as estratégias empresariais que serão utilizadas dentro da organização. Se a liderança não se interessar na busca de novas informações, não será possível a utilização de novas medidas na avaliação do desempenho empresarial.

A contabilidade está intimamente relacionada com o processo decisório, que tem evidenciado a necessidade de um entendimento do comportamento humano nas organizações. Segundo FIGUEIREDO e CAGGIANO (1992:239), os contadores em geral tendem a encarar a organização de um ponto de vista técnico, considerando o homem na medida de seu ajustamento ou substituição às máquinas, sendo este admitido e empregado no propósito de maximizar os lucros e a produtividade, que são considerados os principais problemas a serem solucionados pelo contador, como também a alocação dos recursos necessários para este fim.

Para KAPLAN e NORTON (1997:07) “ *Melhorias de desempenho exigem grandes mudanças, e isso inclui mudanças nos sistemas de medição e gestão utilizados pelas empresas. Será impossível navegar rumo a um futuro mais competitivo, tecnológico e centrado nas competências monitorando e controlando apenas as medidas financeiras.*”

Dentre estas grandes mudanças destaca-se então, a utilização de novas medidas, financeiras e não-financeiras na elaboração da avaliação de desempenho. Este trabalho procura demonstrar a nova face do contador, pois além de registrar os fatos contábeis e averiguar a interação destes com as demais áreas da empresa e suas relações com terceiros. O contador precisa aprimorar seus conhecimentos para contribuir na implementação de um sistema de controle não-financeiro, disponibilizando diversas fontes de informações, facilitando e oferecendo mais conhecimento sobre o processo de controle e de medição.

## **1.5 – Objetivos**

### **1.5.1 – Objetivo Principal**

Demonstrar a importância da elaboração de avaliações de desempenho empresarial, considerando medidas financeiras e não-financeiras como ferramentas que estão a disposição para auxiliar nas tomadas de decisão.

### **1.5.2 – Objetivos Específicos:**

1. definir o papel da avaliação de desempenho empresarial;
2. diferenciar os estilos de gestão, utilizados nas organizações;
3. demonstrar algumas medidas e critérios de medição não-financeiros.

## 1.6 - Metodologia

A metodologia a ser adotada neste trabalho será a pesquisa bibliográfica de caráter exploratório, tendo como objetivo principal encontrar soluções e conhecimentos que auxiliem a demonstrar o novo perfil do profissional contábil dentro das empresas, auxiliando na utilização de medidas financeiras e não-financeiras na avaliação de desempenho que é o tema abordado neste projeto de monografia.

A definição de monografia segundo SALOMON (1974:78) é o *“tratamento escrito de um tema específico que resulte na investigação científica com o escopo de apresentar uma contribuição relevante ou original e pessoal à ciência”*. Como o próprio significado da palavra nos mostra MONO (um) GRAFIA (escrever), escrever sobre um assunto específico, não esquecendo que este deve trazer algum benefício à ciência, ou seja, que outras pessoas que se interessem em conhecer sobre este assunto possam utilizá-lo inclusive como bibliografia em sua pesquisa.

Para obter o conhecimento sobre qualquer assunto, primeiramente deve existir o interesse por este fato, para que assim possa haver a apropriação do objeto pelo pensamento.

Segundo BARROS e LEHFELD (1990:09) *“O conhecimento é a tomada de consciência de um mundo vivido pelo homem e que solicita uma atitude crítico-prática, envolvendo um mundo sensível, perceptivo e intelecto do ser pensante.”*

Na busca do conhecimento o homem procura explorar e entender o acontecimento de fenômenos que lhe interessam, BARROS e LEHFELD (1991:10) dizem que o conhecimento científico é um aperfeiçoamento do conhecimento comum e ordinário, sendo obtido através de um procedimento metódico, ou seja, um aprofundamento sobre o assunto de que já se tem uma noção.

Neste sentido a busca do conhecimento pode se dar no desenvolvimento de uma pesquisa, o qual requer do pesquisador um procedimento sistemático, visando a busca de um entendimento maior sobre o assunto que o interessa.

Portanto, ANDER-EGG (1978:28) define pesquisa como *“um procedimento reflexivo, sistemático, controlado e crítico, que permite descobrir novos fatos ou dados, relações ou leis, em qualquer campo do conhecimento”*.

Desta forma, observa-se a necessidade de escolher uma metodologia que supra as necessidades apresentadas para a resolução e compreensão do problema, almejando os objetivos da pesquisa, pois existem diversas formas de como estas podem ser desenvolvidas.

Para GIL (1994:19) *“A pesquisa é desenvolvida mediante o concurso dos conhecimentos disponíveis e a utilização cuidadosa de métodos, técnicas e outros procedimentos científicos. Na realidade, a pesquisa desenvolve-se ao longo de um processo que envolve inúmeras fases, desde a adequada formulação do problema até a satisfatória apresentação dos resultados.”*

A metodologia utilizada na pesquisa, constitui-se em um estudo exploratório de ordem teórica, utilizando-se da bibliografia sobre o assunto, ou seja, a pesquisa será feita com base nos materiais já elaborados. MANZO (1971:32) relata que a bibliografia *“oferece meios para definir e resolver, não somente problemas já conhecidos, como também explorar novas áreas onde os problemas não se cristalizaram suficientemente”*.



## 2 – REVISÃO BIBLIOGRÁFICA

### 2.1 – Avaliação de desempenho

Para tomar qualquer decisão ou executar uma atividade, primeiramente é necessário conhecer o assunto, buscando cada vez mais informações que irão proporcionar a escolha que se achar mais conveniente. Segundo CHIAVENATO (1992:178), *“estamos constantemente verificando, controlando, comparando, sinalizando, aguardando, monitorando, medindo, julgando e, se possível, tentando corrigir, ajustar e aplinar os fatos. Em outros termos, estamos sempre avaliando o desempenho das outras pessoas e das coisas que nos circundam de acordo com nossos esquemas de valores e de expectativas.”*

Dentro de uma organização acontece praticamente a mesma coisa. Segundo CHIAVENATO (1992:179), *“a avaliação de desempenho é uma responsabilidade gerencial que procura monitorar o trabalho da equipe e de cada membro e os resultados alcançados para compará-los com os resultados esperados. Preocupa-se com a eficiência e com a eficácia. Com a qualidade e com a produtividade.”*

Avaliar ou medir o desempenho de uma organização é evidenciar pontos que possam gerar maiores possibilidades de mercado ou detectar possíveis desajustes organizacionais.

Segundo MALAMAN (1997:23) *“Todas as atividades desempenhadas, sejam de caráter operacional ou gerencial, estão apoiadas em alguma informação que precisou ser preparada, no formato adequado, a partir de dados coletados e compilados.”* Desta forma, considera-se que a qualidade de uma informação irá determinar a qualidade da decisão tomada. Se todos dentro da organização estiverem conscientes disto, e a empresa trabalhar no sentido de buscar informações que realmente interessam e proporcionem recursos adequados para execução, os resultados deverão ser alcançados.

Em decorrência disso, as empresas estão cada vez mais utilizando todas as estratégias empresarias possíveis, que venham a auxiliar em seu desempenho no mercado. Pois não existe uma fórmula mágica ou mesmo medida exata para avaliar o desempenho dos negócios. Segundo OLIVEIRA (1992:135) *“controle e avaliação, são as funções do processo administrativo que mediante a comparação com padrões previamente estabelecidos procuram medir e avaliar o desempenho e o resultado das ações, com a finalidade de realimentar os tomadores de decisão, de forma que possam corrigir e reforçar esse desempenho.”*

Para McGEE e PRUSSAK (1994:182) *“Estimuladas pelos sucessos do movimento pela qualidade e esforço para reengenharia dos processos do negócio, as maiores organizações em vários segmentos econômicos estão desenvolvendo novas avaliações de desempenho e sistemas com essas informações para seus executivos.”*

Na elaboração de uma avaliação de desempenho, pressupõe-se a existência de parâmetros de comparação, contra os quais o desempenho é confrontado, tanto em termos físicos como financeiros.

FIGUEIREDO e CAGGIANO (1992:232) destacam alguns objetivos da avaliação de desempenho como:

- calcular a eficiência com que as responsabilidades assumidas pelos gestores estão sendo desempenhadas;
- identificar desvios e suas causas em relação aos padrões pré-determinados;
- identificar as áreas onde devem ser implementadas ações corretivas, ou seja, que necessitam de um cuidado mais específico;
- assegurar que os gestores estão motivados ao cumprimento dos objetivos da organização (vestir a camisa da empresa); e
- possibilitar uma comparação entre o desempenho dos diferentes setores da organização e descobrir as áreas onde melhorias devem ser objetivadas.

Um sistema de avaliação de desempenho empresarial deve conter objetivos e metas a serem alcançados pela empresa, visando ao seu aperfeiçoamento constante e à determinação

de fatores que elevem o seu grau de desenvolvimento no mercado. Também os indicadores de desempenho utilizados devem ser calculados e apresentados de forma a demonstrar os progressos alcançados ao longo do tempo.

SINK e TUTTLE (1993:148) demonstram a medição como instrumento de melhoria:

A medição pode também ser um impulso muito eficaz para a melhoria da performance. Pode ser usada como: ferramenta para assegurar que a estratégia seja implantada, parte integrante do sistema de suporte gerencial de alta qualidade, dispositivo para melhoria e desenvolvimento, motivador, parte natural e integrante do processo gerencial, feedback contínuo e em tempo real sobre a performance de indivíduos e grupos e mecanismos para apoiar comportamentos de melhoria contínua na organização. A medição pode ser feita e usada sem avaliação e julgamento, enfocando apenas a análise dos dados com o objetivo de compreender, por exemplo, como estamos indo – tornando-nos melhores ou piores. A medição pode ser usada de modo muito positivo e eficaz em relação à meta de melhoria constante.

Conforme o exposto, o processo de avaliação não deve ser encarado como um sistema de punição, cobrança ou método de intimidação das atitudes dos envolvidos no mecanismo de medição. Os avaliados devem visualizar a medição do seu desempenho como um aprendizado contínuo, pois através deste processo poderão ser identificadas falhas ou práticas que deverão ser abolidas ou intensificadas de forma a garantir o crescimento da empresa.

Para utilização da avaliação de desempenho no processo de controle existem dois pré-requisitos principais:

- a identificação das áreas de responsabilidade sobre as quais os gestores exercem controle; e
- o estabelecimento dos padrões usados na avaliação de desempenho.

## 2.2 – O papel da gestão empresarial

Muitas vezes os gestores esperam bons resultados quando utilizam técnicas adequadas; porém, falham ao não perceber que a forma de gestão utilizada é primordial para isto. FIGUEIREDO e CAGGIANO (1992:240) afirmam que *“o sucesso do controle depende das ações dos responsáveis individuais e de suas apreciações, bem como da importância das relações interpessoais”*

A gerência atua como intermediária entre os objetivos fixados pela alta direção e os meios utilizados pelo nível operacional para o seu alcance.

Para CHIAVENATO (1992:136):

Ao traduzir os objetivos fixados e convertê-los em programas de ação, a gerência assume o papel de direcionar e conjugar esforços, comunicar, liderar, motivar, avaliar e recompensar as pessoas dentro da organização. O gerente não lida apenas com capital ou dinheiro, mas trabalha sobretudo com pessoas. É através das pessoas que o gerente consegue a execução das tarefas, a alocação dos recursos materiais e financeiros, a produção de bens ou serviços, bem como o alcance dos objetivos organizacionais. Daí a sobrevivência e o sucesso da empresa.

O desempenho humano depende de uma complexidade de fatores que atuam interagindo entre si de maneira extremamente dinâmica.

CHIAVENATO (1992:182) relata que

o gerente deve retroalimentar seu pessoal com relação ao seu desempenho no sentido de guiá-lo nas ações presentes e futuras. Não se trata de uma simples informação de mão única, mas uma troca de informações visando uma avaliação conjunta dos resultados, das dificuldades, das restrições, das interdependências e dos acidentes de percurso etc.

Diante da abordagem, observa-se a importância do líder para que a empresa alcance seus objetivos, pois este exerce influência sobre as pessoas, conduzindo suas percepções as metas que o gestor tem como prioridade na empresa. Portanto, o estilo de liderança utilizado e os traços de personalidade do líder necessitam de um cuidado especial.

## 2.3 – Estilos de gestão empresarial

CHIAVENATO(1992:139) faz referência ao estudo realizado por White e Lippitt em 1939. Um estudo pioneiro sobre liderança, para verificar o impacto causado por três diferentes estilos: autocrática, liberal e democrática.

Os resultados da pesquisa demonstraram que os grupos submetidos à liderança autocrática apresentaram o maior volume de trabalho produzido, com evidentes sinais de tensão, frustração e agressividade. Através da liderança liberal, não se saíram bem nem quanto à quantidade nem quanto a qualidade, demonstrando sinais fortes de individualismo, desagregação do grupo, insatisfação e pouco respeito pelo líder. Na liderança democrática, os grupos não chegaram a apresentar um nível quantitativo de produção tão elevado como quando submetidos à liderança autocrática, porém a qualidade do seu trabalho foi surpreendentemente melhor, acompanhada de um clima de satisfação, de integração grupal de responsabilidade e de comprometimento das pessoas.

A liderança autocrática põe forte ênfase no líder, enquanto a liderança liberal põe forte ênfase nos subordinados. A liderança democrática põe ênfase tanto no líder como nos subordinados.

De acordo com CHIAVENATO (1992:140) *“Na prática, o líder utiliza os três estilos de acordo com a situação, com as pessoas e com a tarefa a ser executada. O líder tanto manda cumprir ordens, como sugere aos subordinados a realização de certas tarefas, como ainda consulta os subordinados antes de tomar qualquer decisão.”*

O quadro abaixo descreve as principais características de cada estilo:

**Quadro 2.3 – Os três estilos de liderança**

|                                  | <b>LIDERANÇA<br/>AUTOCRÁTICA</b>  | <b>LIDERANÇA<br/>LIBERAL</b>   | <b>LIDERANÇA<br/>DEMOCRÁTICA</b>  |
|----------------------------------|---|--|---|
| <b>Tomada de decisões</b>        | Apenas o líder decide e fixa as diretrizes sem qualquer participação do grupo   | Total liberdade para a tomada de decisões grupais ou individuais, com participação mínima do líder   | As diretrizes são debatidas e decididas pelo grupo que é estimulado e assistido pelo líder  |
| <b>Programação dos Trabalhos</b> | O líder determina as providências para a execução das tarefas, cada uma por sua vez, à medida que se tornam necessárias e de maneira imprevisível para o grupo. | A participação do líder no debate é limitada, apresentando apenas alternativas variadas ao grupo, esclarecendo que poderia fornecer informações desde que as pedissem. | O próprio grupo esboça as providências e técnicas para atingir o alvo, com aconselhamento técnico do líder, quando necessário. As tarefas ganham novas perspectivas com os debates. |
| <b>Divisão do Trabalho</b>       | O líder determina qual a tarefa que cada um deverá executar e qual o seu companheiro de trabalho.   | Tanto a divisão das tarefas como a escolha dos colegas ficam totalmente por conta do grupo. Absoluta falta de participação do líder.                                   | A divisão das tarefas fica a critério do próprio grupo e cada membro tem liberdade de escolher seus colegas de tarefa.  |
| <b>Participação do Líder</b>     | O líder é “pessoal” e dominador nos elogios e nas críticas ao trabalho de cada membro.  | O líder não faz nenhuma tentativa de avaliar ou regular o curso das coisas. Somente faz comentários irregulares sobre as atividades, quando perguntado.                | O líder procura ser um membro normal do grupo, em espírito, sem encarregar-se muito de tarefas. É objetivo e limita-se aos fatos em seus elogios e críticas                         |

Fonte: CHIAVENATO, Idalberto. Gerenciando Pessoas. São Paulo: Makron Books. 1992. P. 140

## **3 – MEDIDAS DE AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO**

### **3.1 – Estabelecendo Medidas**

Para estabelecer as medidas utilizadas na avaliação de desempenho deve-se primeiramente conhecer os pontos principais que compõem avaliação de desempenho.

Segundo McGEE e PRUSSAK (1994:184) os três pontos principais que abrangem a avaliação de desempenho são:

1. um conjunto de indicadores de desempenho abrangendo medidas financeiras e não-financeiras;
2. processos de gestão claramente definidos para se adaptarem aos indicadores; e
3. uma infra-estrutura para coletar, filtrar, analisar e propagar indicadores importantes aos devidos setores que fizerem uso destes dentro da organização.

Para realizar-se uma avaliação de desempenho é necessário a integração de três componentes: indicadores, processos de gestão e infra-estrutura de suporte. De nada adiantaria a excelência de um deles em individual. Portanto, o primeiro padrão a ser estabelecido será os indicadores de desempenho a serem utilizados.

Quando se pensa sobre novos indicadores de desempenho, é muito fácil averiguar porque as empresas vieram a se apoiar em indicadores de desempenho financeiros. McGEE e PRUSSAK (1994:186) dizem que *“os modelos que ligam ações operacionais específicas a resultados financeiros previsíveis são simples e comprovados”*

Porém, na medida em que as organizações crescem, o volume de dados para suprir todas as informações necessárias também crescem, e geralmente numa proporção muito maior. Verifica-se então a necessidade dos demonstrativos financeiros, sistemas de custo

padrão e outras medidas financeiras, mas também é de suma importância a utilização de medidas não-financeiras, pois estas nos mostram como está o andamento das atividades da empresa, enfatizando aspectos que não podem ser observados em medidas financeiras.

SHANK e GOVINDARAJAN (1995:175) fazem uma comparação interessante que auxilia o entendimento da utilização de medidas financeiras e não financeiras, eles assemelham os relatórios financeiros com o placar de um jogo de beisebol. O placar informa ao jogador se ele está ganhando ou perdendo o jogo, mas pouco fala se está jogando bem ou mal dentro das regras do beisebol, ou o que seria necessário para alterar o placar. O êxito, contudo é uma função da ação e não do placar.

Os relatórios financeiros, tanto internos como externos, fazem o papel do placar, pois são limitados no sentido de fornecer informações das ações que estão sendo desempenhadas, não fornecendo uma idéia dos fatores que provocam este desempenho.

Pode-se constatar então, que uma avaliação de desempenho realizada enfatizando somente medidas financeiras ou somente não-financeiras, não irá fornecer informações completas do desempenho, uma vez que devemos considerar as duas formas de medição.

### **3.2 – Medidas Financeiras de Avaliação de Desempenho**

As medidas financeiras, podem ser indicadas através de grandezas expressas diretamente em unidades monetárias (como a receita ou o lucro) ou ainda, através da combinação de grandezas expressas originalmente em unidades monetárias (como a taxa de retorno sobre o capital). Desta forma, as medidas financeiras, pela leitura direta que oferecem, e também por serem mais conhecidas e algumas delas obrigatórias pela legislação, são as prediletas pela alta gerência, para avaliar o andamento dos negócios e sua posição imediata de mercado.

BACKER E JACOBSEN (1973:vol.01,72) explicam que *“a avaliação de desempenho com base em medidas econômico-financeiras são indispensáveis, em virtude de medirem os resultados que se relacionam com as metas propostas pela empresa”*

Para MOREIRA (1996:08):



qualquer sistema de medida de desempenho que venha a ser considerado deverá levar em conta tais fatores e também alguns sinais indicadores de sucesso ou fracasso, como a fatia de mercado da empresa, seu lucro por ação, seu retorno sobre o investimento, sua capacidade de inovar, de lançar novos produtos à frente dos concorrentes e assim por diante.

A importância da avaliação de desempenho através de resultados financeiros é incontestável. Porém, muitos autores discordam da medição utilizando apenas estes indicadores, pois restringe-se apenas ao foco no sucesso financeiro, criando problemas à empresa.

OSTRENGA (1993:48) relata alguns destes problemas:

- a) o enfoque de resultados financeiros de curto prazo pode diluir o esforço de se atingir os objetivos estratégicos de longo prazo;
- b) na busca de se obter um maior resultado financeiro pode ocorrer produção em excesso (para estoques) visando com isso absorver os custos fixos indiretos, medida esta, contraria aos objetivos estratégicos; e
- c) os resultados financeiros são calculados por vezes, em relação aos orçamentos ou padrões, e estes normalmente sofrem alterações apenas de ano em ano, ou seja, qualquer acontecimento na economia ou no mercado poderá refletir um melhor ou pior desempenho neste caso.

A medição realizada somente através de dados financeiros se torna limitada na maioria das empresas, por estarem baseadas quase sempre em dados da contabilidade, de finanças, orçamentos e padrões de trabalhos, isto é, voltadas para o controle, não estando adequadas às reais condições da empresa, pois os indicadores financeiros em virtude das rápidas mudanças tecnológicas, a redução dos ciclos de vida dos produtos e a constante inovação no processo de produção, já não refletem verdadeiramente o desempenho recente das empresas.

KAPLAN e NORTON (1997:07) afirmam que *“o processo de gestão através de relatórios financeiros continua atrelado a um modelo contábil desenvolvido há séculos para um ambiente de transações isoladas entre entidades independentes.”*

Neste sentido pode-se afirmar que as medidas financeiras são indicadores de ocorrências, porém inadequadas para serem utilizadas isoladamente no sentido de avaliar e orientar o caminho da organização dentro de ambientes competitivos, com isso intensifica-se a importância do uso de medidas ou indicadores não-financeiros, uma vez que tendem a captar o progresso e a elevar o grau de aperfeiçoamento das empresas, levando-as conseqüentemente ao sucesso.

Para KAPLAN e NORTON (1997:07)

O ideal é que o modelo de contabilidade financeira se ampliasse de modo a incorporar na avaliação os ativos intangíveis e intelectuais de uma empresa, como produtos e serviços de alta qualidade, funcionários motivados e habilitados, processos internos eficientes e consistentes, e clientes satisfeitos e fiéis. A avaliação dos ativos intangíveis e capacidades da empresa seria particularmente útil, visto que para o sucesso da empresa da era da informação, eles são mais importantes do que ativos físicos e tangíveis.

### **3.3 – Medidas Não-Financeiras de Avaliação de Desempenho**

Apesar de existir muita teoria a respeito das medidas não-financeiras, pouco se sabe sobre suas efetivas práticas em uso. Em geral, sua importância é subestimada, pois os cálculos numéricos de fatores mensuráveis, resultam num dado com maior grau de definição e precisão. Porém, os fatores não-financeiros influenciam no número final e não podem ser considerados menos importantes, devendo estes serem medidos coletivamente com outros fatores financeiros.

Segundo KAPLAN e NORTON (1997:22) *“na prática, a ênfase excessiva na obtenção e manutenção de resultados financeiros de curto prazo pode levar as empresas a investirem demais em soluções rápidas e superficiais em detrimento da criação de valor a*

*longo prazo, particularmente nos ativos intangíveis e intelectuais em que se apoia o crescimento futuro”.*

KAPLAN e NORTON (1993:222) afirmam ainda que *“mais importante do que tentar apurar lucros mensais ou trimestrais é calcular e informar uma variedade de indicadores não-financeiros. Os indicadores devem se basear na estratégia da companhia, e incluir parâmetros chave de sucesso na fabricação e comercialização.”*

O primeiro passo para implementação de medidas não-financeiras é conseguir um conjunto correto de fatores de importância vital.

O resultado de uma pesquisa feita pela Universidade Estadual de *Kennesaw*, cuja finalidade era examinar até que grau os executivos das empresas catalogadas no *Fortune 500* e no *Post 300*, identificam determinados fatores de desempenho não-financeiro como importantes. Se as empresas estão medindo os fatores de desempenho não-financeiro e se realmente estão usando, ou não, as informações sobre esses fatores nos seus processos de planejamento.

Os fatores foram agrupados em cinco categorias gerais, para fins de discussão:

- serviço ao cliente,
- desempenho de mercado,
- inovação,
- atingimento de resultados, e
- envolvimento do empregado.

Na pesquisa pediu-se aos participantes para indicar a importância de cada uma das categorias acima. Observou-se como resultado, que os executivos participantes identificaram “participação no mercado”, “produtividade” e “serviço ao cliente” como fatores altamente importantes. As medidas relativas a “inovação” e “envolvimento do empregado” foram consideradas como menos importantes. Isto causa uma grande preocupação pois FIGUEIREDO e CAGGIANO (1992:240) destacam que *“um importante aspecto do controle é o conhecimento da natureza das necessidades humanas”*

SHANK e GOVINDARAJAN (1995:186-187) destacam algumas vantagens na utilização de medidas não-financeiras na avaliação de desempenho, como:

*“a) as medidas não-financeiras são mais facilmente associadas com a estratégia da empresa; e*

*b) as medidas são exeqüíveis e podem ser acionadas no chão de fábrica”.*

Porém, de acordo com FIGUEIREDO e CAGGIANO (1992:245), ao utilizar-se medidas não-financeiras observa-se também algumas desvantagens:

a) a dificuldade de atribuir valores às melhorias referentes as medidas não-financeiras;

b) as medidas não-financeiras podem conflitar com as financeiras em uma perspectiva de curto prazo, principalmente quando envolver a redução de ciclos de produção, ou seja, o custo de aquisição de um equipamento que reduza o ciclo de produção é facilmente rastreado, no entanto, as receitas decorrentes desta redução de ciclo de produção são mais difíceis de serem visualizadas.

### 3.4 – Medição do desempenho empresarial

Segundo SINK e TUTTLE (1993:2) existem sete critérios de medição de performance:

- Eficácia
- Eficiência
- Qualidade
- Produtividade
- Qualidade de vida de trabalho
- Inovação
- Lucratividade

Destes itens, os seis primeiros definem-se como indicadores de desempenho não-financeiros, sendo que o sétimo indica a performance financeira.

#### 3.4.1 – Eficácia

Pode ser definida como fazer as atividades de forma correta, alcançando os objetivos propostos, produzindo alternativas criativas, maximizando a utilização dos recursos.

Para SINK e TUTTLE (1993:176) eficácia define-se como *“a realização das coisas, pontualmente e como os requisitos de qualidade especificados”*.

#### 3.4.2 – Eficiência

OLIVEIRA (1992:102) define eficiência como *“o cuidado de fazer as coisas bem, resolver problemas, salvaguardar recursos, cumprir com o seu dever e reduzir custos”*

Observa-se que eficiência relaciona-se ao consumo de recursos, ou seja, se o consumo de recursos for igual ao consumo programado é sinal de que a empresa foi eficiente.

SINK e TUTTLE (1993:176) ainda destacam que a eficiência *“é uma questão de consumo “input”/recursos. Uma organização pode ser eficaz e não eficiente, eficiente e não eficaz, nem eficiente e nem eficaz, e ainda assim sobreviver.”*

Uma organização pode realizar o que propôs sem utilizar a quantidade de recursos predeterminado, ou utilizando uma quantidade de recursos superior ao definido anteriormente.

### 3.4.3 – Qualidade

Segundo GIFFI, ROTH e SEAL (1990:103) qualidade é definida em três níveis:

- Qualidade de conformação: um produto de qualidade é aquele que foi fabricado dentro da obediência às especificações; estes produtos estão dentro dos limites aceitáveis de tolerância ou os serviços (quando for o caso) estão de acordo com os padrões;
- Qualidade de necessidade: neste caso, o produto possui uma qualidade tal que satisfaz completamente as necessidades do consumidor. Os atributos percebidos do produto (ou serviço) emparelham as expectativas dos clientes e preenchem suas necessidades;
- Qualidade de espécie: diz respeito ao nível mais alto de qualidade, neste caso, a qualidade é tão extraordinária que excede aquilo que era esperado pelo consumidor.

Pode-se verificar, então, que a definição de qualidade é relativa, alterando-se conforme a utilização que o cliente irá fazer do produto ou serviço. Porém as características de qualidade devem se adequar para que satisfaça as necessidades do cliente.

### 3.4.4 – Produtividade

Produtividade pode ser definida, segundo MOREIRA (1996:83), como *“a relação entre a quantidade de produtos ou serviços produzidos e a quantidade de um ou mais insumos que possibilitaram a produção naquele período considerado.”*

Verifica-se então que medir a produtividade significa medir a produção e os insumos e a relação entre essas quantidades definirá a produtividade.

### 3.4.5 – Qualidade de vida no trabalho

SINK e TUTTLE (1993:188) definem qualidade de vida no trabalho como:

A resposta ou reação afetiva das pessoas do sistema organizacional a determinados fatores, como: remuneração, condições de trabalho, cultura, liderança, relacionamento com colegas, feedback, autonomia, variedade de aptidões, identidade de tarefas, significância de tarefas, o chefe, o grau de envolvimento no planejamento, solução de problemas, tomada de decisões, etc.

A maneira de como as pessoas se relacionam e se sentem no ambiente de trabalho é um fator muito importante para o perfeito desempenho da organização. Existem várias maneiras de se desenvolverem métodos que melhorem a qualidade de vida no trabalho e conseqüentemente o desempenho da organização.

### 3.4.6 – Inovação

Segundo SINK e TUTTLE (1993:188) inovação é definida como *“o processo criativo de mudar o que estamos fazendo, e o modo como estamos fazendo as coisas, para reagir com êxito a pressões, oportunidades, desafios e ameaças externas e internas”*

### 3.4.7 – Lucratividade

Para SINK e TUTTLE (1993:191) “*Lucratividade, para um centro de lucros, é uma medida ou um conjunto de medidas que relacionam receita a custos.*”

Verifica-se que este sétimo critério é o resultado final e ainda a interação com os demais critérios citados anteriormente. Esta inter-relação leva a empresa a este resultado final e, conseqüentemente, à obtenção dos resultados estabelecidos no planejamento da empresa.

### 3.5 – Medidas e indicadores não-financeiros

O Quadro abaixo demonstra algumas medidas com indicadores não-financeiros

**Quadro2.3 – Medidas e indicadores não-financeiros para avaliação de desempenho**

|   |   |
|---|---|
| <p><b>EFICÁCIA</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Percentagem de quotas de vendas por vendedor</li> <li>• Rotatividade de clientes por área e por produto</li> <li>• Falhas nos cronogramas</li> <li>• Participação no mercado (%) efetiva e potencial</li> <li>• Nível de reputação com os clientes</li> <li>• N.º de planos executados/ Nº total de planos</li> <li>• Potencial de produtos enviados pontualmente</li> </ul> <p><b>EFICIÊNCIA</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Nível alvo máximo, mínimo ou limite inferior</li> <li>• Percentual de escassez de materiais programados para produção</li> <li>• Mudança nos custos totais médios do tratamento de requisições</li> <li>• Relatórios de estoque de itens abaixo do ponto mínimo</li> <li>• Taxas de rejeitos</li> <li>• Tempo de máquina-parada</li> <li>• Razão de mão de obra ( direta x indireta)</li> <li>• Prazo de entrega médio</li> <li>• Razão de utilização de máquinas</li> <li>• Utilização do espaço</li> </ul> | <p><b>QUALIDADE</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Razão da % de rejeitos nos itens recebidos</li> <li>• Índice de rejeição</li> <li>• Quantidade de trabalho corretivo</li> <li>• Índice de queixa de clientes</li> </ul> <p><b>PRODUTIVIDADE</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Venda por empregado</li> <li>• Taxa de produção por empregado</li> <li>• Tempo total de produção (da matéria-prima ao produto acabado)</li> </ul> <p><b>QUALIDADE DE VIDA DE TRABALHO</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Absenteísmo de empregados e taxa de rotatividade</li> <li>• N.º de reivindicações de empregados</li> <li>• N.º de acidentes</li> <li>• Horas trabalhadas por empregados além dos níveis alvos</li> </ul> <p><b>INOVAÇÃO</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• N.º de novos métodos de produção adotados</li> <li>• Economia de tempo e de custos pelo emprego de novos métodos e tecnologias</li> </ul> |
|---|---|

Fonte: SINK, D. Scott, TUTTLE, Thomas C. Planejamento e medição para a performance. Rio de Janeiro: Qualitymark, 1993. P.256



JOHNSON e KAPLAN (1993:223) destacam também que,

Nenhum gerente consegue se deter na melhoria do desempenho de quinze indicadores ao mesmo tempo. Num dado período de tempo, é preciso definir um número limitado de objetivos de curto prazo, cuja realização ajudará a firma a se manter na direção da rentabilidade de longo prazo. Contadores gerenciais, projetando e conservando o sistema de avaliação de desempenho da firma, têm de estar informados da evolução dos fatores estratégicos básicos da organização. Não são os contadores responsáveis pela escolha dos fatores chave de desempenho de uma organização, mas podem colaborar com os gerentes operacionais na descoberta de indicadores para os fatores, coletando e informando depois, periodicamente, os valores desses indicadores.

### **3.6 – Balanced Scorecard**

KAPLAN e NORTON (1997:07) descrevem como chegou-se ao Balanced Scorecard, através de um estudo iniciado em 1990, pelo Instituto Nolan Norton, com o intuito de desenvolver um novo modelo de medição de desempenho empresarial.

Os participantes do estudo acreditavam que depender dos métodos existentes para avaliação de desempenho empresarial, em geral apoiados nos indicadores contábeis e financeiros, estavam se tornando obsoletos. Para eles, depender de medidas de desempenho consolidadas, baseadas em dados financeiros, estava prejudicando a capacidade das empresas de criarem valor econômico para o futuro.

No início do projeto, foram examinados vários estudos de casos recentes sobre sistemas inovadores de mensuração de desempenho até chegar-se ao chamado “Balanced Scorecard”. Para KAPLAN e NORTON (1997:08) o nome reflete um equilíbrio entre objetivos de curto e longo prazos, entre medidas financeiras e não-financeiras, entre indicadores de tendências e ocorrências e entre as perspectivas interna e externa de desempenho.

Segundo KAPLAN e NORTON (1997:08) *“o Balanced Scorecard complementa as medidas financeiras do desempenho passado com medidas de vetores que impulsionam o desempenho futuro. Os objetivos e medidas do scorecard derivam da visão estratégica da empresa. Os objetivos e medidas focalizam o desempenho organizacional sob quatro perspectivas: financeiras, do cliente, dos processos internos e de aprendizado e crescimento.”*

A aplicação integral e a exploração de todas as vantagens de modelos como o Balanced Scorecard pressupõe a existência da visão da empresa claramente definida e validada pelos principais executivos. E visão, numa definição mais simples, é o estado futuro desejado para a organização. Para atingir suas metas num determinado tempo, a empresa concebe e implementa estratégias. O que o Balanced Scorecard propõe é uma forma sistemática de se medir a eficácia das estratégias que uma vez implementadas deverão conduzir a empresa rumo à sua visão. E essa eficácia (ou ineficácia) tem que ser percebida em tempo-real. Se a empresa está indo na direção errada, o gestor tem que tomar conhecimento disso a tempo de promover correções de rota.

Nesse sentido, um bom sistema de avaliação empresarial deve ser composto de indicadores de todas as áreas operacionais; financeiros e não-financeiros. Devem revelar o desempenho passado e prever com razoável nível de precisão o desempenho futuro.

## **4 – CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Uma abordagem eficaz deve buscar transpor as fronteiras definidas pelos modelos baseados apenas em indicadores financeiros e que tendem a mostrar resultados de fatos já ocorridos, não indicando a relação causa-e-efeito e o que está sendo feito de maneira correta ou errada. Durante o processo de planejamento, as organizações estabelecem objetivos estratégicos que não são de natureza meramente financeira, como satisfação de clientes, ciclo de desenvolvimento de produtos, grau de inovação etc. Esse é um dos fatos que justifica a necessidade de se adotar modelos de avaliação que contemplem os aspectos não-financeiros. Mesmo assim, não se pode estabelecer mecanismos que indiquem apenas o que está acontecendo, quando, como, que impactos têm causado sob ponto de vista econômico-financeiro e da imagem da organização. É preciso que se saiba as causas da ocorrência dos fatos. Um modelo de avaliação empresarial eficaz tem que facilitar e permitir o processo de rastreabilidade que leve o gestor até a causa do problema.

Neste sentido verifica-se a grande importância da utilização de novos indicadores para a elaboração de avaliações de desempenho, como também as novas funções que o contador da atualidade deve exercer dentro das organizações.

Como acadêmica, este trabalho foi de grande contribuição para intensificar um conhecimento maior sobre o assunto enfocado nesta monografia. Porém, por tratar-se de um estudo com base em revisões bibliográficas, ficou limitada a observância da utilização de avaliações de desempenho empresarial através de medidas financeiras e não-financeiras. Uma pesquisa de campo ou um estudo de caso facilitaria esta demonstração, utilizando assim, fatos concretos ou realidades da vida prática.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ANDER-EGG, Ezequiel. Introducción a las técnicas de Investigación Social; para trabajadores sociales. 7ª ed. Buenos Aires: Humanitas, 1978.

ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS EXECUTIVOS DE FINANÇAS, ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE - Artigos e matérias.

Disponível na Internet: <http://www.anefac.com.br/artigos-vicente/palestra2.htm>, 1999.

BACKER, Norton, JACOBSEN, Lyle E. Contabilidade de custos: um enfoque para administração de empresas. São Paulo: McGraw-Hill, 1973.

BARROS, Aidil de Jesus Paes de & LEHFELD, Neide Aparecida de Souza.

Projeto de Pesquisa: Propostas Metodológicas. 2ª ed. Rio de Janeiro: Vozes, 1990.

CHIAVENATO, Idalberto. Gerenciando Pessoas: o passo decisivo para a administração de pessoas. São Paulo: Makron Books, 1992.

CREPALDI, Silvio Aparecido. Contabilidade Gerencial. 1ª ed., São Paulo: Atlas, 1998

FIGUEIREDO, Sandra & CAGGIANO, Paulo Cesar. Controladoria. São Paulo: Atlas, 1992.

FISCH, Clara Pellegrino Mosimann Sílvia. Controladoria. 2ª ed., São Paulo: Atlas, 1999.

GIL, Antônio Carlos. Como elaborar Projetos de Pesquisa. 3ª ed., São Paulo: Atlas, 1991.

IUDÍCIBUS, Sérgio, Contabilidade Gerencial. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 1987.

JOHNSON, H. Thomas & KAPLAN, Robert. Contabilidade Gerencial: a restauração da relevância da contabilidade nas empresas. Tradução Ivo Korytowski. Rio de Janeiro: Campus, 1993.

KAPLAN, Robert & NORTON, David P. A estratégia em Ação – Balanced Scorecard. Tradução Luiz Euclides Trindade Frazão Filho. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

LAKATOS, Eva Mari & MARCONI, Marina de Andrade. Fundamentos de Metodologia Científica. 2ª ed. – São Paulo: Atlas, 1990.

MALAMAN, Jurandyr. Curso de Contabilidade Gerencial. São Paulo: Atlas, 1997.

MANZO, Abelardo J. Manual para la preparación de monografías: uma guia para presentar informes y tesis. Buenos Aires: Humanitas, 1971.

McGEE, James & PRUSAK, Laurence. Gerenciamento estratégico da informação. Rio de Janeiro: Campus, 1994

MOREIRA, Daniel Augusto, Dimensões do desempenho em manufatura e serviços. São Paulo: Pioneira, 1996.

OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças de. Sistemas de informações gerenciais. São Paulo: Atlas, 1992.

OSTREGA, Michael R. et al. Guia da Ernst & Young para gestão total dos custos. 12ª ed. Rio de Janeiro: Record, 1993.

PADOVEZE, Clóvis Luís. Contabilidade Gerencial. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 1990.

SALOMON, Délcio Vieira. Como fazer uma monografia. 4ª ed. Minas Gerais: Interlivros, 1974.

SHANK, John K. & GOVINDARAJAN, Vijay. Gestão Estratégica de Custos. São Paulo: Campus, 1995.

SINK, D. Scott, TUTTLE, Thomas C. Planejamento e medição para a performance. Rio de Janeiro: Qualitymark, 1993.